

Las características de los subsistemas contables de Colombia y México ante la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera*

SICI: 0123-1472(201307)14:36<1009:CSCCYM>2.0.TX;2-D

Ruth Alejandra Patiño-Jacinto

Contadora pública, Universidad Nacional de Colombia.

Magíster en ciencias económicas, Universidad Santo

Tomás. Coordinadora del Centro de Investigaciones de Contaduría Pública, CICOP, Universidad Santo Tomás.

Directora del Observatorio Colombiano de Educación

Contable, OCEC. Líder del grupo de investigación Contaduría: información, control e impacto social.

Correo electrónico: alejandrapatino@usantotomas.edu.co

Noemí Vásquez-Quevedo

Contadora pública, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, ITESM, Campus Monterrey.

Maestra en finanzas y doctora en administración, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey,

ITESM, Campus Ciudad de México. Profesora investigadora de tiempo completo en el ITESM, Campus Ciudad de México.

Correo electrónico: nvasquez@itesm.mx

* Este artículo es producto del proyecto de investigación *Análisis del proceso de convergencia contable de Colombia y México*, realizado en el año 2013, cofinanciado por la Universidad Santo Tomás y el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, ITESM.

Resumen El profesor José Ignacio Jarne-Jarne en su escrito *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*, realiza una conceptualización acerca de los sistemas contables y adicionalmente un estudio empírico de los subsistemas contables, los cuales, de acuerdo con su investigación, son: regulador, principios, profesional, formación, valoración e información. El estudio se realiza a partir de una muestra de 24 países de los cinco continentes. Este escrito tiene por objetivo presentar las características principales de cada uno de los subsistemas contables actuales en Colombia y México, donde se viene dando, a partir del año 2009, el proceso de convergencia contable en el primero y desde 2005 en el segundo, con el fin de dar bases para emitir estados financieros bajo condiciones de elaboración similares a las de otros países.

El trabajo se realiza a partir de una revisión documental y bibliográfica en cada uno de los temas particulares. En el estudio se muestra que muchos de los elementos que conforman el sistema contable colombiano cambian a raíz de la promulgación de la Ley 1314 de 2009. Con respecto a México, se presentan las características del sistema contable ante un proceso primero de homologación de las normas contables mexicanas a las internacionales que inició en 2005; y el plan de implementación y la adopción de NIIF en los años 2011 y 2012, respectivamente, a raíz de la publicación de la modificación a la Circular Única de Emisoras en enero de 2009.

Palabras claves autor Sistema contable, formación contable, regulación contable, principios contables, profesionales contables, prácticas contables.

Palabras claves descriptor Sistemas contables, principios de la contabilidad financiera, prácticas contables.

Códigos JEL M41, M48

The characteristics of the accounting subsystems in Colombia and Mexico facing the convergence to International Financial Reporting Standards

Abstract Professor José Ignacio Jarne-Jarne in his text *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*, makes a conceptualization about accounting systems and also an empirical study of accounting subsystems, which, according to his research, are: regulator, principles, professional, training, measurement and information. The study was conducted from a sample of 24 countries on the five continents. The present paper aims to present the main features of each of the current accounting subsystems in Colombia and Mexico, where the process of accounting convergence has been in progress since 2009 in the first country and 2005 in the second, in order to give basis for issuing financial statements under elaboration conditions similar to those of other countries. The work is done from a documentary and literature review in each of the individual subjects. In the study it is showed that many of the elements of the Colombian accounting system change following the promulgation of the Law 1314/2009. With respect to Mexico, there are presented the features of the accounting system facing a first process of standardization of the mexican accounting regulations to the international ones that began in 2005; and the implementation plan and the adoption of the IFRS in 2011 and 2012 respectively, following the publication of the Sole Circular Letter in January 2009.

Key words author Accounting system, accounting education, accounting regulation, accounting principles, accounting professionals, accounting practices.

Key words plus Accounting systems, principles of financial accounting, accounting practices.

Características dos subsistemas contábeis da Colômbia e o México ante a convergência das Normas Internacionais de Informação Financeira

Resumo O professor José Ignacio Jarne-Jarne no escrito *Classificação e evolução internacional dos sistemas contábeis faz conceituação dos sistemas contábeis* e, aliás, um estudo empírico dos subsistemas contábeis, os quais, de acordo com a pesquisa, são: regulador, princípios, profissional, formação, avaliação e informação. O estudo foi realizado a partir de uma amostra de 24 países dos cinco continentes. O presente escrito tem por objetivo apresentar as características principais de cada um dos subsistemas contábeis atuais na Colômbia e no México, aonde vem acontecendo o processo de convergência contábil, no primeiro a partir do ano 2009, e no segundo desde 2005, com o objetivo de dar bases para emitir demonstrações financeiras com condições de elaboração similares às de outros países. O trabalho é realizado a partir de documentário e revisão de literatura em cada tema particular. No estudo é mostrado que muitos dos elementos que conformam o sistema contábil colombiano mudam após promulgação da Lei 1314 de 2009. No que diz respeito ao México, apresentam-se as características do sistema contábil perante um processo primeiro de homologação das normas contábeis mexicanas para as internacionais, que iniciou em 2005; e o plano de implementação e a adoção de NIIF nos anos 2011 e 2012, respectivamente, após da publicação da modificação da Circular Única de Emissoras em janeiro de 2009.

Palavras-chave autor Sistema contábil, formação contábil, regulação contábil, princípios contábeis, profissionais contábeis, práticas contábeis.

Palavras-chave descritor Sistemas de contabilidade, princípios de contabilidade financeira, práticas de contabilidade.

Introducción

El tema de sistemas contables está enmarcado en la contabilidad internacional, en el cual se han realizado trabajos importantes que han aportado al estudio de muchos aspectos primordiales. A continuación, se mencionan algunos estudios del tema. En la literatura de las escuelas estadounidenses, varios autores han realizado clasificaciones de los países por su sistema contable. Entre los trabajos más relevantes, Timothy S. Douppnik y Stephen B. Salter (1993) identifican los de Gerhard Mueller (1967), (1968); Lee J. Seidler (1967); American Accounting Association, AAA (1977); Waterhouse International (1973), (1975), (1979); Richard C. da Costa, Jacques C. Bourgeois y William M. Lawson (1978); Werner G. Frank (1979); R. D. Nair y Werner G. Frank (1980); Christopher Nobes (1981); R. D. Nair (1982); Christopher Nobes (1987). De estos trabajos se resalta que son de construcción colectiva, ya que muchos de ellos se basan en realizar un análisis adicional al trabajo anterior o, por el contrario, alguna crítica, como es el caso de la misma fuente de referencia (Douppnik & Salter, 1993). De este conjunto de trabajos, algunos estudian cuatro países latinoamericanos: Brasil, Argentina, Chile y México.

En trabajos realizados por hispanos se encuentra como fuente principal José Ignacio Jarne-Jarne (1997), quien realiza una conceptualización y clasificación de los sistemas contables, los cuales se definen como: “Conjunto de factores intrínsecos al propio sistema que, a través de la modelización de que son objeto por medio de sus propias interrelaciones y de

las influencias del exterior, conforman un todo debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos” (Jarne, 1996), citado por Fernando Morales y José Ignacio Jarne (2006).

El estudio en mención realiza una clasificación del sistema contable en subsistemas, lo cual contribuye a su estudio, ya que se genera claridad en las variables y los conceptos por cada uno de los subsistemas, como se muestra en la tabla 1:

Subsistema	Concepto
Regulador	Los aspectos relacionados con la gestión, elaboración, perfeccionamiento e implantación de la normativa contable que —conjugando en el proceso de génesis de la norma las inquietudes y necesidades de los diferentes agentes afectados por ella— va a regir la generación y publicación de la información contable empresarial.
Principios contables	La parte del sistema contable que, por medio de la definición de unos conceptos contables fundamentales (PCGA), traza la línea a seguir para la obtención de unos estados financieros que reflejen la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de la empresa.
Profesional	La parte del sistema contable que comprende la actividad realizada por los profesionales de la contabilidad y la auditoría, compaginando la protección del interés público y la satisfacción de las necesidades de sus clientes, así como la actuación de las organizaciones de profesionales de la contabilidad y de las multinacionales de auditoría.
Formación	La parte del sistema contable que se encarga del desarrollo de los conocimientos y técnicas básicas para aplicar los principios y normas contables, y transmitirlos a un conjunto de agentes que sean capaces de aplicarlos con posterioridad (profesionales), así como de la estructuración del recorrido lógico para la obtención, por parte de los profesionales, de la cualificación profesional (expertos contables).
Prácticas contables	<i>Prácticas de valoración:</i> la parte del sistema contable que refleja los criterios objetivos seguidos en el proceso de reconocimiento, medición y valoración contables, poniendo en condiciones de ser incluidos en los estados e informes financieros, en términos monetarios, a los flujos económicos, derechos, obligaciones y demás modificaciones en la estructura patrimonial de la empresa surgidas por ella. <i>Prácticas de información:</i> la parte del sistema contable que se encarga de determinar la cantidad y el formato de la información contable, previamente procesada, que se va a suministrar al exterior, así como la periodicidad y mecanismos de esta comunicación.

Tabla 1. Subsistemas propuestos por la clasificación de Jarne

Fuente: elaboración propia a partir de José Ignacio Jarne-Jarne (1997).

Los componentes mencionados por el autor obedecen a unos criterios que se basaron en la identificación de unos aspectos que se evalúan respecto a cada uno de los subsistemas con el fin de clasificar 24 países por sus características; estos países son: Alemania, España, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza, Rusia, Polonia, Hungría,

Canadá, Estados Unidos, Argentina, Brasil, Chile, México, China, Japón, Egipto, Australia y Nueva Zelanda.

De los aspectos tomados en cuenta se encuentran, en el regulador: los organismos encargados de la normatividad contable, la incidencia de los organismos gubernamentales, los usuarios de la información y la penalización;

en el tema de principios contables: las fuentes de los PCGA, la prevalencia de alguno de los PCGA, la imagen fiel y la importancia en los PCGA; en el subsistema profesional: la pericia profesional, las asociaciones profesionales, las pruebas de competencia profesional, los códigos de conducta y ética profesional; en el subsistema de formación: la formación académica hasta la obtención del grado (sector, nivel), características del profesorado, papel de la contabilidad internacional en los planes de estudios, el nivel de colaboración entre la universidad y la empresa; en el subsistema de prácticas contables: las prácticas de valoración y las prácticas de información (Jarne-Jarne, 1997).

El estudio de José Ignacio Jarne-Jarne (1997) fue precedido por un análisis preliminar de Susana Callao-Gastón y José Ignacio Jarne-Jarne (1995), que muestra aspectos similares; sin embargo, presenta una importante profundidad sobre el análisis de la separación entre lo contable y lo fiscal, y el tema de la imagen fiel como característica muy relevante de la información financiera; estos aspectos contribuyen en un estudio de comparación de sistemas contables, en especial en el contexto colombiano en el cual la incidencia fiscal sobre lo contable es muy evidente.

El trabajo fue complementado posteriormente por José Antonio Láinez-Gadea y José Ignacio Jarne-Jarne (1999), en el cual incluyen un análisis basado en la correlación de variables, específicamente entre la legislación contable y la fiscal, y la influencia de la profesión en el proceso de regulación, con el que se llegó a la conclusión de que hay una relación inversa, pues a mayor unión entre los aspectos contables y los fiscales, menor incidencia de la profe-

sión en los procesos de regulación contable. Es complementado por Leandro Cañibano y Araceli Mora (1999), quienes proponen un análisis basado en la regulación y cómo los profesionales inciden sobre ella. Por su parte, Fernando Morales y José Ignacio Jarne (2006) realizaron un estudio de sistemas contables en Argentina, Brasil y Chile, que argumenta que son los países más estudiados en el tema en Latinoamérica y concluye que, aunque son países cercanos geográficamente, no se podrían agrupar para su estudio ya que presentan condiciones significativamente distintas en algunas variables, por ejemplo, la normatividad.

En el estudio *Contabilidad internacional*, Patricia Rodríguez-Cuéllar (s.f.) realizó como aporte fundamental, la identificación de las posibles causas de las diferencias entre los sistemas contables de los países y las clasificó en una estructura muy similar a la utilizada por Jarne en 1997. Los trabajos realizados por María Antonia García-Benau y Pascual Garrido-Millares (1995) y María Antonia García-Benau y Juan Luis Gandía-Cabedo (1998) proponen un análisis de sistemas contables para Europa, en el que establecen el grado de armonización por etapas dentro del proceso, es decir, muestran por grupos de países cómo se ha realizado y en qué fase están.

La importancia del tema se justifica desde varias perspectivas, se resalta que la investigación en el entorno actual es un motor de desarrollo, invita en cualquier contexto a identificar las falencias y a establecer avances sobre objetos de estudio determinados. La contabilidad no es la excepción ante la imperiosa necesidad de investigar para aportar:

...nuestra disciplina ha experimentado un notable auge, pudiendo afirmarse que la investigación es uno de los factores decisivos de este avance. La contabilidad internacional no ha permanecido al margen de este fenómeno, sino que bien al contrario, ha tenido su propio nacimiento y desarrollo en estas tres últimas décadas (García-Benau, Láinez-Gadea & Monterrey-Mayoral, 1995).

Por otra parte, se enuncia que uno de los temas más investigados en el área contable es el relacionado con los sistemas contables, sus clasificaciones y la contabilidad comparada.

Entonces, es evidente que la contabilidad internacional es un tema actual y necesario de investigar, ya que entre otros aspectos que influyen sobre el desarrollo de la contabilidad internacional, se mencionan la aparición de las empresas multinacionales, la dimensión internacional de los problemas contables, el desarrollo de los mercados de capitales y la comparación de los sistemas contables entre los distintos países; todo esto es planteado por José Antonio Láinez-Gadea, Susana Callao-Gastón, Juan Luis Gandía-Cabedo, María Antonia García-Benau, José Ignacio Jarne-Jarne y Juan Monterrey-Mayoral (2001).

La contabilidad se ve como una alternativa de propuesta de mejoramiento frente a la comparabilidad: “Ante la posibilidad de más de una visión sobre la realidad económica, (...) la necesidad de mejorar la comparabilidad a través de la regulación contable” (Zorio-Grima, García-Benau & Pucheta-Martínez, 2004).

Aparecen aspectos que resaltan aún más la importancia de la contabilidad internacional.

Por ejemplo, para Christopher Nobes (2006), el uso obligado de las International Financial Reporting Standards, IFRS, podría significar el final de la contabilidad internacional como campo de estudio; sin embargo, resalta que este tipo de estudios es relevante en países que están iniciando el proceso de adopción o que llevan poco tiempo de aplicación, ya que hay diferencias significativas en la aplicación de estos estándares. Esta afirmación es absolutamente válida para el contexto colombiano que apenas en 2009, con la Ley 1314 entró en el proceso de convergencia contable, con aplicación de IFRS en 2015 y para el mexicano que comenzó la convergencia en 2005 y la implementación de IFRS en 2012.

De acuerdo con Ómar de Jesús Montilla-Galvis, Eutimio Mejía-Soto y María Constanza Díaz-Cruz (2006), hay diversas necesidades de información contable en el nuevo sistema económico internacional, como la normatividad contable frente a la globalización, la concepción contractual de la contabilidad,¹ las teorías del neoinstitucionalismo,² las dimensiones de los sistemas contables, los estándares internacionales de contabilidad, la información contable y el mercado de valores. Adicionalmente, se complementa con los factores que influyen en la internacionalización de la contabilidad: el auge de las empresas multinacionales, la separación entre la propiedad y el control, y la distribución digital de la

1 Contabilidad a partir del control.

2 Es definido por los mismos autores como: “la concepción individualista de la realidad socioeconómica, la unidad de análisis no es nunca el sistema, sino el individuo considerado como el átomo del sistema socioeconómico”.

información, entre otros (Mejía-Soto, Montes-Salazar & Montilla-Galvis, 2006).

Hay factores que no se pueden omitir en este estudio, algunos de los que han incidido de forma importante sobre el estudio de la contabilidad internacional por diversas razones. Estos son la nueva arquitectura financiera internacional, la globalización y los escándalos financieros de magnitudes relevantes. La nueva arquitectura financiera internacional³ es una realidad económica actual, basada en el sector financiero; la globalización no es un fenómeno nuevo, sin embargo, cada vez es más desarrollado y, por tanto, justifica los procesos de homologación en el tema contable. Por último, los escándalos contables y financieros se han presentado en todos los entornos y dieron pie para evaluar el papel de la contabilidad y la auditoría.

Debido al surgimiento de variables importantes en el contexto económico, la investigación contable presenta un desarrollo en comparativos y clasificaciones de sistemas contables, entre otros temas, como un elemento de aporte, en cuanto a identificar dificultades en los procesos de armonización y convergencia contable. Así, además de trabajar contabilidad, se evalúan aspectos complementarios pero muy relevantes, como la formación de los contadores y sus características profesionales.

En Colombia y en general en el contexto latinoamericano, se ha estudiado poco el tema de sistemas contables, por lo que es imperioso desarrollar investigaciones al respecto. Como ya se mencionó previamente, los estudios realizados por académicos internacionales incluyen Brasil, Argentina, Chile y México; por ejemplo, Jarne (1997) y Morales y Jarne (2006). En el caso colombiano, el estudio de Gabriel Rueda-Delgado (2004) contiene elementos muy relevantes que se mencionarán en cada uno de los subsistemas.

En Colombia, se han desarrollado trabajos en los subsistemas contables y resaltan dos temas que se han investigado recurrentemente: regulación contable y formación. En ellos se pueden mencionar dos referentes fundamentales: en regulación, Mauricio Gómez-Villegas (2009), Nohora García y Ernesto María Sierra-González (2012), Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP (5 de diciembre de 2012, 25 de septiembre de 2012); mientras que en educación los referentes son más amplios, pero los referentes fundamentales son John Cardona-Arteaga y Miguel Ángel Zapata-Monsalve (2005) y Édgar Gracia-López (2002).

Por otra parte, se resalta que en el tema profesional, principios contables y prácticas contables, no hay estudios específicos o no han sido publicados, por lo cual se hace evidente la necesidad de exponer ideas sobre estos temas.

En México de la misma forma, se destacan los trabajos relacionados con la regulación contable como Ana María Berri, Jorgelina Gastaldi, Lidia Ilundain, Alberto Judais, Silvina Marcolini, Mabel Mileti y Carmen Verón (2002) y los emitidos por el Consejo Mexicano para la

3 De acuerdo con Gonzalo Ramos-Puig (2001), esto presenta problemas muy evidentes: "Las crisis económicas y financieras recientes han puesto de relieve la dificultad asociada a la consecución de los dos objetivos básicos de las instituciones financieras internacionales: garantizar la estabilidad financiera internacional y avanzar en la reducción de la pobreza".

Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, organismo emisor (CINIF, 2013). Por otro lado, los referentes a educación contable son los de la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, ANFECA (2011), Javier Montoya del Corte y Gabriela María Farías-Martínez (2010), el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP (2009), Enrique Zamorano (s.f.) y Nicolás Cuéllar, Norma Cano, Juan Olivares, Carlos Puga y Luis Eugenio de Gárate (2008). En cuanto a los subsistemas profesional, principios y prácticas contables, los principales referentes son las publicaciones del CINIF y del IMCP.

En general, se han realizado investigaciones en los temas de los subsistemas pero no se han logrado integrar todos los componentes de lo que se denomina sistema contable, lo cual conduce a análisis parciales de la realidad contable. Esto deja ver la necesidad de hacer interpretaciones más completas y complejas, ya que una mirada general puede llevar a conclusiones distintas a las obtenidas a partir de análisis parciales.

El presente trabajo describe los subsistemas de dos países latinoamericanos, Colombia y México, con características similares y otras disímiles que son comparadas para sugerir las tendencias en decisiones profesionales, normativas y educativas que cada país ha seguido de acuerdo a esas características. Noemí Vásquez-Quevedo, Mariana Andrea Carril-Márquez y María Pascual-García (2012) describen y comparan las características del proceso de adopción y/o convergencia de 20 países latinoamericanos y encuentran afinidades entre ellos. Para el caso de Colombia y México, encuentran como características afines el hecho

de que la decisión de adoptar las IFRS haya sido por parte del gobierno, que ambos países tienen una Bolsa de Valores que les exige el uso de normatividad internacional y que permiten la adopción anticipada de las IFRS. Sin embargo, tienen particularidades diferentes, como el que México tenga un organismo privado que sigue elaborando normatividad contable (CINIF), mientras que en Colombia esta labor ha sido realizada por un organismo gubernamental (CTCP). Otra diferencia es que en Colombia todas las empresas —incluyendo las pyme— están obligadas a adoptar IFRS de manera escalonada, y en México solo las empresas que cotizan en la bolsa de valores. Estos y otros rasgos de los países permitirán identificar algunas justificaciones del análisis comparativo y acrecentar la investigación contable internacional, en particular en Latinoamérica.

1. Aspectos metodológicos

La metodología parte de una base inductiva-deductiva,⁴ ya que se basa en criterios particulares hacia la generalización, pero posteriormente analiza lo general y establece si aplica a las especificidades de los contextos latinoamericanos. Al ser un trabajo exploratorio

4 De acuerdo con Juan Luis Álvarez-Gayou (2003), dicho método “acepta la existencia de una realidad externa y postula la capacidad del ser humano para percibirla por medio de sus sentidos y entenderla por medio de su inteligencia”. Específicamente, para José Ignacio Jarne-Jarne (1997), la clasificación de sistemas contables por metodología deductiva se realiza “a partir de la construcción de una serie de variables explicativas, las cuales no son estrictamente contables, y de su caracterización y evaluación en los diferentes países, se extrae una clasificación multinivel de los sistemas existentes en el ámbito internacional”.

que describe los subsistemas contables de los países en cuestión, se trata de una investigación cualitativa, no empírica, en la cual mediante una revisión documental, que cubre las fuentes de índole académica, regulatoria y profesional, se recolecta y revisa la bibliografía teórica pertinente sobre el tema, que específicamente aportaba características de los temas analizados.

Así pues, además de libros se incluyen importantes *journals* internacionales de temas contables, como J-Stor. También se consultan los comunicados oficiales de los organismos

de gobierno reguladores, las instituciones profesionales y los representantes académicos. Por lo anterior, la fuente de los datos es documental.

El objetivo no es emitir juicios sobre las características de los subsistemas, sino difundir tales características, partiendo de la información disponible directamente suministrada por los organismos autorizados para ello.

Aunque se revisaron diversos documentos, finalmente se utilizó la información consignada en la tabla 2:

Tipo de fuente	Colombia	México
Libros	3	1
“Journals” contables (revistas indexadas)	4	4
Revistas de divulgación	3	4
Organismo profesional contable	3	7
Organismo gubernamental	3	3
Normatividad vigente	3	2
Total	19	21

Tabla 2. Número de fuentes de información utilizadas por país
Fuente: elaboración propia

2. Subsistema regulador

El subsistema regulador está configurado en la contabilidad financiera y ella, de acuerdo con Eliana Werbin y Martín Quadro (2010):

La contabilidad financiera como se conoce hoy nace en el medio ambiente (o ámbito) anglosajón con una función esencial de rendición de cuentas. A finales de los años setenta cambia, pasándose de un mero control de la gestión (los datos contables muestran el pasado) a la visión de la utilidad de la información para la toma de decisiones.

En Latinoamérica, el subsistema regulador se basa en el control, dado que las empresas en su mayoría son pequeñas y medianas, por lo que el objetivo de la información es distinto al entorno de empresas grandes y multinacionales, en las cuales el énfasis es suministrar información útil para la toma de decisiones.

Colombia no es una excepción a las dinámicas de América Latina, pues tiene un modelo muy rígido en materia de normatividad contable:

la expedición de normas contables es una función gubernamental, según el código de

comercio vigente desde 1972. Sin embargo, las diferentes superintendencias y la Dirección de Impuestos Nacionales efectúan regulaciones. La expedición de normas, por ley, presenta una serie de problemas entre los cuales se destacan que es bastante lenta y ello origina la desactualización en materia contable (Reyes & Roa, 2010).

Estas características se explican por el entorno económico y financiero del país; por ejemplo, un indicador que se tiene en cuenta en este factor es que el mercado de capitales sea desarrollado, lo cual no se presenta si se tienen en cuenta las características propuestas por Leandro Cañibano y Araceli Mora (1999), quienes citan a Christopher Nobes, y que son un mercado de capitales grande, un número de empresas por millón de habitantes, un valor de la capitalización y una capitalización como porcentaje del PIB, entre otros. Entre estas características se resalta que a mayo de 2013, 232 compañías estaban listadas en la Bolsa de Valores de Colombia (BVC); de acuerdo con Gabriel Rueda-Delgado (2004), las empresas en Colombia adicionalmente tienen baja bursatilidad, esto significa que estamos afrontando un modelo preparado para un entorno distinto, basado en bolsas de valores dinámicas y más abiertas a la inversión pública.

Un aspecto fundamental es la necesidad de responder a la realidad económica y social con información útil y oportuna, pero ese entorno debe considerar las condiciones específicas del contexto. En palabras de Eutimio Mejía Soto, Carlos Alberto Montes-Salazar y Ómar de Jesús Montilla-Galvis (2008): “Los efectos eco-

nómicos, sociales y culturales de la normativa contable desplazan los argumentos técnico-positivistas con que se pretenden imponer modelos contables, más si son ajenos a las realidades de entornos para los cuales no se pensaron”.

En los aspectos mencionados por Jarne-Jarne (1997), se recopilan las siguientes características del subsistema de regulación en Colombia:

El organismo encargado de la emisión de normas contables es de naturaleza pública, pero además se segrega, ya que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, se encarga de presentar propuestas pero los que emiten la norma son los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, y el de Comercio, Industria y Turismo, de acuerdo con lo promulgado por la Ley 1314 de 2009. Previo a la emisión de esa Ley, la contabilidad estaba reglamentada por el Decreto 2649 de 1993, adicionalmente no se consideraba que un organismo profesional propusiera la regulación contable, esta estaba en cabeza de diversos organismos de control y regulación. En palabras de Abel María Cano-Morales, (2009): “En Colombia el modelo de regulación contable es de carácter público, es decir lo confeccionan y velan por su aplicación los estamentos gubernamentales al servicio del Estado en forma directa”. De acuerdo con Gabriel Rueda-Delgado (2004), refiriéndose al modelo previo al establecido por la Ley 1314 de 2009:

normas emitidas por el Estado, no dirigidas a resolver necesidades de información, sino fundamentalmente de control de evasión y otros delitos fiscales. De esta manera, la fle-

xibilidad no existe y el sector privado y sus necesidades no se tienen en cuenta.

Este es el cambio más relevante en materia de regulación, ya que además de proponerse el apoyo de un organismo técnico, los objetivos son distintos, pues básicamente van dirigidos a inversionistas potenciales. En resumen, los principales usuarios de la información contable son los dueños del capital y las entidades de control y regulación, en especial la tributaria. Esta situación puede cambiar a partir de la emisión de la Ley 1314 de 2009, la cual señala la necesidad de separar la contabilidad financiera y la tributaria, aspecto que es cuestionado en Colombia, ya que esta separación produce la necesidad de una duplicidad de información (dos sistemas independientes, uno con objetivos fiscales y otro bajo IFRS).

En el aspecto referido a los “agentes que ejercen la influencia significativa en el proceso de elaboración de las normas”, cabe mencionar que realmente a partir del año 2009 no se han elaborado normas, sino que se optó por realizar un análisis y posteriormente se tomó la alternativa de adoptar plenamente las IFRS para las grandes empresas, las IFRS para Pymes para el grupo 2 y contabilidad simplificada, traducido en un modelo para microempresas (Grupo 3), de acuerdo con el *Direccionamiento estratégico*, del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP, 5 de diciembre de 2012). Lo anterior resalta el papel que cumple el CTCP como órgano dinamizador del proceso de convergencia.

El proceso de elaboración de las normas se caracteriza por haber presentado un cambio con la Ley 1314 de 2009, ya que un organismo pro-

fesional (CTCP) es el encargado de realizar propuestas en materia de normativa contable y en este proceso se ha establecido la participación colectiva para emitir conceptos y propuestas, que se exponen a la opinión pública de la que se reciben los comentarios respectivos. Esto pretende tener un impacto sobre la transparencia.

Las normas antes del proceso de convergencia eran absolutamente inflexibles, dado que no había participación de organismos profesionales, ni academia, ni firmas de contadores, sino solo de los vinculados al sector público, lo cual de acuerdo con lo mencionado anteriormente tuvo una modificación muy importante.

En cuanto a los mecanismos para la implementación de la normativa contable y la penalización en el caso de incumplimiento de alguno de los criterios fijados por la regulación, se ha solicitado el proceso de implementación de las IFRS para el Grupo 1 por parte de la Superintendencia de Sociedades (2013).

Deficiencias que se encuentran en el proceso normalizador, “El interés principal de estos grupos frente a la contabilidad era y sigue siendo, la reducción del riesgo de las operaciones financieras, a través del ofrecimiento de información confiable y fidedigna, de modo que se pueda generar confianza...” (Cano-Morales, 2009), es decir, como el proceso en general tiene como objetivo generar confianza para inversionistas, lo cual es consistente con el modelo de la International Accounting Standards Board, IASB; sin embargo, representa la preocupación más relevante en el proceso de convergencia contable en Colombia, ya que si bien se logra consistencia con las entidades in-

ternacionales, es cuestionable pues los requerimientos para grupo 2 y 3 pueden no cumplir el principio de costo-beneficio.

En México, lo más relevante es:

Desde el 1 de junio de 2004, el organismo encargado de emitir la normatividad contable en México es el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., CINIF. Este organismo es de carácter privado, independiente en su patrimonio y operación, constituido desde 2002 por entidades líderes de los sectores público y privado. Sin embargo, para lograr el objetivo del CINIF, que es desarrollar las “Normas de Información Financiera” (NIF), hay un consejo emisor del CINIF integrado por investigadores de tiempo completo con experiencia y competencia profesional.

Las entidades públicas y privadas que integran la Asamblea de Asociados del CINIF son gubernamentales, profesionales y académicas y son las siguientes: Asociación de Bancos de México, ABM; Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles, AMIB; Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros, AMIS; Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, ANFECA; Banco de México, Banxico; Bolsa Mexicana de Valores, BMV; Comisión Nacional Bancaria y de Valores, CNBV; Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, CNSF; Consejo Coordinador Empresarial, CCE; Consejo Mexicano de Hombreres de Negocios, CMHN; Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP; Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, IMEF; Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SHCP; y la Secretaría de la Función Pública, SFP (CINIF, 2013).

Todos estos organismos colaboran activamente al hacer observaciones y sugerencias a las normas emitidas por el CINIF, por lo cual ejercen una influencia significativa en su proceso de elaboración; sin embargo, no tienen ninguna implicación de supervisión o mando sobre este organismo.

Los principales usuarios de la información contable son entidades lucrativas, entidades con propósitos no lucrativos y cualquier ente involucrado en la actividad económica, presente o potencial, interesado en la información financiera de las entidades, para que base su toma de decisiones en función de ella (NIF A-3, CINIF, 2013).

El desarrollo de normatividad contable que realiza el CINIF se lleva cabo por medio de procesos de investigación y auscultación entre la comunidad financiera y de negocios, y otros sectores interesados. Los pasos generales consisten en:

- Identificar dudas o áreas de oportunidad en materia de información financiera que requieren una solución específica o una interpretación por parte del CINIF.
- Analizar y evaluar alternativas por parte de los miembros del Consejo Emisor.
- Formular un documento como borrador que requiere ser aprobado por dos terceras partes de los miembros del Consejo.
- Enviar al Comité Técnico consultivo del CINIF para que realice recomendaciones o valide la propuesta.
- Someter el proyecto a un período de auscultación (normalmente tres meses) entre las personas interesadas en la información financiera.

- Analizar y evaluar todos los puntos de vista y con base en ellos, realizar las modificaciones pertinentes.
- Someter a aprobación por los votos de al menos tres cuartas partes de los miembros del Consejo Emisor del CINIF.
- Enviar la versión aprobada al Comité Técnico Consultivo, incluyendo los puntos observados durante la auscultación.
- Aprobar la publicación definitiva de la norma conocida como “NIF”.

Las disposiciones incluidas en las NIF son aplicables a todas las entidades que emitan estados financieros de acuerdo con lo establecido en la NIF A-3;⁵ sin embargo, hay supletoriedad cuando la falta de alguna NIF es cubierta por otro conjunto de normas formalmente establecido, distinto al mexicano (NIF A-8).⁶

Las normas locales (NIF) están en un importante grado de convergencia con las IFRS y son utilizadas por las empresas que no cotizan en la bolsa de valores, independientemente de su tamaño y características, es decir, son aplicables a todas las entidades locales sin diferenciar si son o no pyme. En lo que respecta a este grupo de empresas, no hay un requerimiento establecido en alguna ley o reglamento que las obligue a utilizar las NIF ni una penalización definida en caso de incumplimiento.

Por otro lado, las entidades que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, de conformidad con la Circular Única de Emisoras, sí están obli-

gadas a utilizar las IFRS emitidas por la IASB (*full adoption*) (CNBV, 2012). Esta obligatoriedad se hizo vigente a partir del año 2012.

3. Subsistema de principios

En una visión amplia, los principios incluyen los fundamentos básicos de la disciplina y las reglas concretas del ejercicio (Cañibano, Tuapereda & López, 1985). En este sentido, se analizarán solo una parte de estos “principios”, lo cual corresponde a los dados por la fuente normativa.

Los principios contables surgen de un proceso de generación normativa y se pretende que estos contribuyan a que la información cumpla las características cualitativas de acuerdo con los objetivos de esta:

Los llamados Principios Contables Generalmente Aceptados aparecen con la regulación contable y están íntimamente vinculados con la práctica profesional, siendo este el motivo por el que surge la noción de habitualidad como criterio determinante para el establecimiento de los principios contables, lo cual, unido a la necesidad de su reconocimiento y aprobación por parte de un organismo o institución profesional competente, les confiere su condición de principios “generalmente aceptados” (García-Suárez, 1992).

Esto hace que estos PCGA obedezcan a las necesidades del entorno, pero adicionalmente se debe tener en cuenta que en ocasiones se les da mayor importancia a algunos principios por

5 NIF A-3 es la Norma de Información Financiera: “Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros”.

6 NIF A-8: “Supletoriedad”.

encima de otros, dadas las condiciones económicas de los países y la relación entre la contabilidad y los impuestos, entre otros aspectos. Adicionalmente, Jorge Tua-Pereda (1985) menciona la tendencia a la internacionalización económica y contable, lo cual ha terminado en internacionalización de los principios; sobre ello vale la pena resaltar que esto se está mencionando desde 1985, lo cual indica que no es un proceso nuevo.

Adicionalmente, se menciona:

La razón de ser de la normalización contable, y con ella de los principios de contabilidad, es obvia si se tiene en cuenta que la contabilidad es un proceso de información que pone en comunicación al emisor de los estados financieros con sus usuarios y que requiere como paso intermedio de este proceso, que la información sea adecuadamente verificada en defensa de los intereses de aquellos usuarios (Cañibano, Tua-Pereda & López, 1985).

Así, teniendo una definición previa de principios, en los aspectos mencionados por Jarne-Jarne (1997), se recopilan las siguientes características del subsistema de principios en Colombia:

Hay un cuerpo específico de PCGA en la normativa dada por el Decreto 2649 de 1993, que se mencionan y se definen de la siguiente forma: “el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas”. En

este mismo cuerpo normativo se enuncian trece normas básicas, entre las que evidentemente hay unas a las que en la práctica se les da mayor importancia, como la prudencia, ya que el modelo colombiano se rige por la normatividad, específicamente la fiscal. El cambio fundamental al respecto con la entrada en vigencia de la convergencia es que de acuerdo con el Marco Conceptual de la IASB, la hipótesis fundamental es la de Negocio en Marcha (International Accounting Standards Board, IASB, 2010), la cual está contemplada entre las trece mencionadas anteriormente. Esto lleva a un enfoque más específico de los principios, pero restringido a unos usuarios muy particulares como los inversionistas, consistente con una economía internacional basada en el mercado.

Modelo basado en reglas. Como indican George J. Benston, Michael Bromwich y Alfred Wagenhofer (2006, p. 168), los reguladores pueden sentirse activos emitiendo normas que cubran casi cualquier situación imaginable; sin embargo, esta decisión tiene sus limitaciones. Una regulación prolija produce una sobrecarga normativa sobre los sujetos que deben aplicarla e incrementan los costes asociados a su vigencia efectiva. Así mismo, los excesos regulatorios empeoran la consistencia y precisión del criterio profesional, al favorecer las estrategias que reducen el razonamiento de manera simplista, si bien la pérdida de precisión puede variar en cada profesional (Nelson, 2003, pp. 94-95). Cuando la aplicación de la norma a un caso concreto no está clara, se suele recurrir a un argumento de autoridad como es la analogía con otro caso similar (Nelson, 2003, p. 95; Penno, 2008, p. 339).

A partir de la Ley 1314 de 2009 se tomó el modelo contable de la IASB, por lo cual con la emisión del nuevo Marco Conceptual en 2010, queda como primordial la hipótesis de Negocio en Marcha;⁷ sin embargo, se le da relevancia al principio de prudencia.⁸

David Alexander y Simon Archer (1992), citados por Jarne (1997), inducen que los “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” (PCGA) son utilizados en países anglosajones, en los que los organismos gubernamentales no emiten normas contables detalladas, sino que son los organismos profesionales los que determinan tales normas. En el caso de México se ha tenido tal situación. En 2005, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos emitió los PCGA, actualmente “Normas de Información Financiera” (NIF), desde su elaboración por parte del CINIF. Aun con el cambio de nombre a las normas contables en general, la esencia sigue siendo la misma, buscar la “aceptación general” de los usuarios e interesados en las normas contables.

De acuerdo con Jarne (1997), hay una definición restringida y otra amplia de los PCGA.

7 Se define como: “Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones. Si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso dicha base debería revelarse” (International Accounting Standards Board, IASB, 2010).

8 “Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos” (Decreto 2649 de 1993).

La primera definición contempla únicamente los principios contables básicos, que se definen en un marco general que sirve de base para el desarrollo posterior de las normas operativas (particulares) a aplicar. La segunda, por su parte, no limita su significado a los principios contables básicos, sino que el nombre de PCGA se les otorga también a las normas operativas a aplicar en la práctica.

En el caso de México, aplican ambas definiciones al contenido de la regulación contable. Cuando el conjunto completo de normas era llamado PCGA, los “principios contables básicos” eran llamados de tal forma; bajo el nombre actual de NIF, tales principios son nombrados “postulados básicos”. La inclusión de tales postulados, desde un punto de vista doctrinal, de acuerdo con Gabás-Trigo (1991, p. 122), ha sido parte integrante de las normas, en la sección titulada “Marco Conceptual” (CINIF, 2013).

De acuerdo con la NIF A-2,⁹ los postulados básicos se definen como los fundamentos que rigen el ambiente bajo el cual debe operar el sistema de información contable y tienen las siguientes características:

- Surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en el que se desenvuelve el sistema de información contable.
- Se derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y hábitos impuestos por la práctica de los negocios.
- Se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas.

9 NIF A-2: “Postulados básicos”.

Los ocho postulados básicos son: sustancia económica, entidad económica, negocio en marcha, devengación contable, asociación de costos y gastos con ingresos, valuación, dualidad económica y consistencia (CINIF, 2013). Al menos, tres de estos postulados son también considerados en el marco conceptual (*Framework*) de la IASB, bajo los nombres de *Going concern*, *Accrual basis* y *Consistency*.

4. Subsistema profesional

En general, el subsistema profesional trata de evaluar lo correspondiente a cómo funciona la profesión en determinado país, en aspectos como las asociaciones profesionales, el código de ética, el mercado de la auditoría, entre otros aspectos relevantes. En los cuestionamientos de Jarne-Jarne (1997), en Colombia ocurre lo siguiente:

Hay asociaciones profesionales; sin embargo, no tienen la suficiente participación, en términos de número de contadores públicos. En palabras de Aída Patricia Calvo-Villada (2007): “las asociaciones profesionales de mayor participación, tales como: el Instituto Colombiano de Contadores Públicos y el Colegio Colombiano de Contadores Públicos, las cuales han respondido a diferentes y contradictorias orientaciones y han influido en distintos escenarios regulativos, académicos y sociopolíticos”.

No hay pruebas profesionales. Para lograr la tarjeta profesional, se requiere un año de experiencia en actividades profesionales o de investigación, pero no se requiere ningún tipo de prueba ni en el momento de solicitar esa certificación ni posteriormente para renovarla.

Código de ética profesional. La Ley 43 de 1990, en su capítulo IV, incluye los principios básicos de la ética profesional, las relaciones del contador público con los usuarios de sus servicios, las relaciones del contador público con sus colegas, el secreto profesional o confidencialidad, las relaciones del contador público con la sociedad y el Estado y los derechos adquiridos. Al respecto, cabe resaltar la necesidad de actualizar esta normatividad, ya que en el ámbito de la convergencia se deben considerar nuevos factores del entorno, como la utilización de criterios del contador en mediciones contables.

En el ámbito de la Ley 1314 de 2009, la profesión puede participar al realizar comentarios a las propuestas de normatividad contable, con lo cual se genera un cambio significativo al respecto comparado con el modelo normativo anterior, el cual era más centralizado en los entes estatales únicamente.

En cuanto a las condiciones profesionales, Gabriel Rueda-Delgado (2004) añade: “la profesión en Colombia no se caracteriza por su desarrollo científico e investigativo. Muchas veces, las débiles entidades gremiales defienden condiciones laborales, antes que profesionales en sentido amplio”.

Por otra parte, en México, el organismo que agrupa a los profesionales contables es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., IMCP, fundado en 1923 y conformado por 60 colegios de profesionales que congregan a más de 20.000 contadores públicos asociados en todo el país. Se trata de una federación eminentemente social, independiente, cuyo principal objetivo es atender a las necesidades

profesionales y humanas de los miembros que la conforman, de tal manera que se puedan conservar la calidad y los valores en la práctica de la carrera de contador público. Durante más de 30 años, el IMCP fue el organismo emisor de los principios de contabilidad generalmente aceptados, función que delegó al CINIF.

Entre sus principales actividades, están establecer y vigilar el cumplimiento del programa de educación profesional continua, que desde 1998 es la base de la certificación profesional del contador público. En 2005, fue la primera institución mexicana en recibir el certificado de idoneidad para actuar como entidad certificadora de los profesionales en contaduría, por parte de la Secretaría de Educación Pública, SEP. La promoción de eventos de capacitación de los contadores que ejercen la profesión está relacionada con esta función.

Por otro lado, por tratarse de una institución reguladora en sus funciones como organismo profesional, tiene como una de sus actividades más relevantes emitir disposiciones como el código de ética profesional, que establece las reglas de conducta que todo asociado debe cumplir para ser considerado parte de la institución. También emite la normatividad concerniente al trabajo del auditor independiente, normas que son implementadas en diversos países además de México (IMCP, 2013).

Adicionalmente, por medio de su Comisión de Análisis y Difusión de Normas de Información Financiera, el IMCP se encarga de elaborar documentos que contengan criterios sobre temas de interés para los miembros de la profesión y de aplicación práctica de normas de información financiera (IMCP, 2010). Algunos

de los documentos más importantes que esta comisión emite son las respuestas de análisis y comentarios a los proyectos de normas que emite el CINIF.

En cuanto a su relación con organismos internacionales, el IMCP pertenece al organismo regional Asociación Interamericana de Contabilidad, AIC; al organismo mundial International Federation of Accountants, IFAC, del cual es uno de los países fundadores; y al Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera, GLENIF (García-Bojorges, 2012). Por otra parte, el Instituto mantiene estrecha comunicación con el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA; el Instituto Canadiense de Contadores Públicos Certificados, CICA; y muchas otras instituciones internacionales (IMCP, 2013).

En el área de auditoría, el Instituto Mexicano de Auditores Internos, A.C., IMAI, fue constituido en 1984 y tiene como propósitos principales la capacitación y la investigación en las áreas de auditoría interna y control. Adicionalmente, promueve la obtención de certificaciones internacionales como Certified Internal Auditor, CIA; Certified Government Auditing Professional, CGAP; y Certified Financial Services Auditor, CFSA, entre otras (IMAI, 2013).

En México, a partir de 2012, el IMCP estableció la obligación de adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Una condicionante es que el auditor que dictamine estados financieros, debe contar con la certificación profesional que otorga el IMCP (IMCP, 2013).

Aunque en México operan las cuatro firmas más importantes del mundo en el sector

de la consultoría y auditoría —Deloitte, Ernst & Young, KMPG y PwC—, no se cuenta con un órgano similar a la Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) que regule a las empresas de auditoría en general. Sin embargo, desde un enfoque particular, distintos organismos regulan la actuación, comportamiento y ética de los auditores. Tal es el caso del IMCP, por medio de la Norma de Control de Calidad en las Firmas de Contadores Públicos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en algunos casos, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.

De acuerdo con Juan Alfonso Toscano-Moctezuma (2011), en 2005, la penetración de las firmas multinacionales de auditoría en México estaba distribuida de la siguiente manera: Ernst & Young 33%, Deloitte 25%, PwC 24% y KPMG 13%. Estas firmas brindan además de servicios de auditoría, servicios integrales de consultoría que contemplan aspectos de impuestos, asesoría financiera y legal, de sostenibilidad y de sistemas.

5. Subsistema de formación

El subsistema de formación es uno de los más relevantes en contabilidad, ya que contempla cómo la educación profesional responde a las necesidades del entorno, no solo a las correspondientes a las empresas, sino a las necesidades sociales en general. Sin embargo, se investiga separado de contextos como el profesional o el regulatorio; dado lo anterior, hay

una necesidad urgente de vincular el estudio de la educación a las situaciones del ámbito contable.

En el tema particular de las IFRS, es necesario entender la esencia, las características del modelo y, por ende, las consecuencias de la información contable elaborada en este contexto; en palabras de José Antonio Gonzalo-Angulo y Anne Marie Garvey (2007):

En su esfuerzo por enseñar transacciones y técnicas de valoración que resultan cada día más complejas, los educadores contables puede que no tengan tiempo de reflexionar en clase sobre el contenido ético de cada una de las normas que regulan la información contable. No obstante, la mayoría de ellas carecerían de sentido si no se hubiesen dictado desde posiciones éticas, a veces muy exigentes, que requieren la revelación de todos los hechos, que el regulador entiende imprescindibles, para que el usuario conozca de forma completa la situación y la actividad de la entidad que presenta la información.

De acuerdo con José Ignacio Jarne (1997), el subsistema de formación debe dividirse en dos niveles: formación académica hasta la obtención de la graduación universitaria y formación posterior a la graduación.

Según Colciencias (2002), citado por Sandra Julieth Sandoval (2008), las principales dificultades en la educación contable son:

De los currículos	Rigidez. Exceso de asignaturas. Alta intensidad horaria. Inexistencia de mecanismos de actualización curricular.
De los contenidos	Poco tratamiento de temas del entorno. Insuficiencia y desactualización de los mismos. Falta de confrontación de los contenidos nacionales e internacionales. Limitaciones de la enseñanza del segundo idioma. Exagerada duración de los estudios.
Estrategias pedagógicas	Prima una pedagogía tradicional centrada en el profesor. Profesores que no han entrado en un proceso de innovación.
Investigación	Llama la atención el hecho de que no se destaque con fuerza ninguna subcategoría, en especial la de investigación formativa.

Tabla 3. Debilidades de los currículos contables en Colombia
Fuente: Colciencias (2002), citado por Sandra Julieth Sandoval (2008).

En la tabla 3 se resaltan algunas de las dificultades que se han presentado en materia de formación contable; sin embargo, en el contexto de sistemas contables hay aspectos relevantes:

El sector al cual pertenece la formación universitaria contable es mayoritariamente privado. A 2013, de los 308 programas profesionales de contaduría pública, 66 corresponden a instituciones privadas, lo cual corresponde al 21% de acuerdo con el Sistema Nacional de Información de la Educación Superior, SNIES, del Ministerio de Educación Nacional. El número de programas es bastante alto, pues no hay restricciones fuertes a la creación de programas de pregrado en Colombia.

Una característica importante es la existencia de una gran restricción en la formación en maestrías y doctorados, ya que en Colombia es muy reciente la creación de programas de maestría en temáticas contables (unos 3 años) y aún no se cuenta con programas doctorales en la disciplina.

La incidencia del inicio del proceso de convergencia en la educación ha sido reciente, dado que formalmente, a partir de la emisión

de la Ley 1314 de 2009, se comenzó a estudiar el impacto de este proceso en los planes de estudio y en el currículo en general, aunque algunos programas venían trabajando el tema de contabilidad internacional antes de la emisión de la Ley en mención.

De las características de la formación posterior a la graduación se resalta:

Desarrollo de la formación continuada: es proporcionada por universidades y otras instituciones de educación o por agremiaciones. Esta corresponde a una oferta amplia y, a partir de 2009, se ha centrado en los temas de IFRS y recientemente en el tema de pyme y estándares de aseguramiento.

Papel de las multinacionales de auditoría en la formación contable: son organismos que ofrecen capacitaciones; sin embargo, en el contexto colombiano no se determina claramente que tengan un impacto significativamente superior al de otro tipo de entidades.

En México

Durante los últimos 50 años, en México, los planes y programas de estudio en Con-

taduría se han mantenido sin importantes cambios. Los nombres que cada institución le asigna a la carrera, su duración y contenido son diferentes, dependiendo del enfoque y la filosofía de las Instituciones de Educación Superior (IES) y de que la institución sea de índole privada o pública.

Las IES y agrupaciones profesionales han requerido modificar sus planes de estudio, dadas las condiciones globales a las que se ha enfrentado la profesión. Los escándalos contables, el desarrollo de las tecnologías de la información, las crisis financieras globales y, por supuesto, el proceso de convergencia de la normatividad contable han cambiado las demandas de la sociedad hacia la preparación en el ámbito contable (ANFECA, 2011).

Formación académica hasta la obtención de la graduación universitaria

Un estudio realizado por la ANFECA (2011) identificó que el total de materias de la licenciatura en contaduría pública entre diferentes universidades, oscila en promedio entre 34 y 58 asignaturas obligatorias, y de 2 a 11 asignaturas optativas. En cuanto a la duración de la carrera, el rango encontrado en las universidades estudiadas es de 4 a 7,5 años.

La Secretaría de Educación Pública (SEP, 2012) publicó en sus estadísticas, que durante los años 2011 y 2012, la educación superior se compuso de 3,2 millones de alumnos, los cuales representaron 9,1% de la matrícula total. Durante ese mismo período, en el nivel superior de contabilidad y fiscalización había 127.058 estudiantes matriculados (DGESU, s.f.).

En 2009, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por medio de su Comisión de Educación, dio a conocer el primer proyecto de Normas de Formación para Profesionales en Contaduría (NFPC) (CCPM, 2009). De acuerdo con la más reciente propuesta de NFPC, sometida en 2012 para auscultación, estas establecen los requisitos básicos para el ingreso a un programa de educación profesional en contaduría y de experiencia práctica sugeridos por una agrupación profesional de contadores. Por otro lado, las NFPC pretenden garantizar que los estudiantes que aspiran a ser contadores públicos certificados tengan una educación previa que les otorgue una posibilidad razonable de éxito en sus estudios y exámenes de certificación.

Las NFPC establecen una guía del contenido que deben proporcionar las Instituciones de Educación Superior, en sus programas de educación profesional en contaduría que deben ser aprendidos para lograr obtener la certificación de contador público al término de sus estudios universitarios.

El contenido mínimo sugerido debe tener al menos las siguientes áreas de conocimiento:

- a. Contaduría, finanzas y conocimientos relacionados.
- b. Organización empresarial y de negocios.
- c. Conocimientos y competencias en tecnología de la información.

De acuerdo con la ANFECA (2011), la estructura curricular del plan de estudios de la licenciatura en contaduría debe contener tres áreas fundamentales:

- Área de formación general. Incluye asignaturas cuya finalidad es la comprensión del entorno y la construcción de conocimientos propicios para la integración a una disciplina. Ejemplos: administración y gestión, contabilidad, ética, derecho, estadística, microeconomía, mercadotecnia y lengua extranjera, entre otras.
- Área de formación sustantiva profesional. Contempla asignaturas cuya intencionalidad es propiciar la formación que dota de identidad al licenciado en contaduría. Estas asignaturas integran las áreas del conocimiento que soportan el quehacer del licenciado en contaduría pública, como contabilidad, fiscal, costos, auditoría, finanzas, emprendedores, jurídica, informática, matemáticas, administración e idiomas.
- Área de formación integral profesional. Incluye asignaturas orientadas hacia la profundización en las áreas fundamentales de la contaduría pública. Está integrada por seis (6) asignaturas obligatorias y cuatro (4) optativas; estas últimas pueden ser seleccionadas de una lista de cuatro bloques: auditoría, internacional, finanzas y administración. Por otra parte, las obligatorias son auditoría interna y operacional, auditoría gubernamental, contabilidad internacional, contabilidades especiales, formulación y evaluación de proyectos de inversión y presupuestos gubernamentales.

En esta última área, se reconoce la importancia de la contabilidad internacional pues es imprescindible en la formación de un profesional en contaduría.

Ahora bien, para la ejecución práctica de los planes de estudios, es importante considerar que uno de los puntos esenciales que la ANFECA y otros organismos profesionales han propuesto, es un programa de vinculación entre las universidades y los sectores productivos que permita al currículo de la carrera, estar vinculada con problemas empresariales y de desarrollo del país. Aunque varias universidades han avanzado en este sentido, el desarrollo y el alcance de la vinculación que han logrado obedecen a su propia iniciativa.

Formación posterior a la graduación

Para ser aspirante a la certificación o cualificación profesional, es requisito poseer el grado de licenciatura en contaduría y posteriormente demostrar que la persona cuenta con las competencias profesionales requeridas por el IMCP para obtener la certificación.

El modelo para obtener la certificación en México entró en vigor el 1 de mayo de 1998, con la aparición del Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos. El proceso requiere a los contadores públicos contar con el título profesional, tener al menos tres años de experiencia en actividades relacionadas con la contaduría pública y presentar el examen uniforme de certificación, elaborado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en colaboración con destacados profesionales de la contaduría pública, en sus respectivos campos de especialización (IMCP, 2013).

Desde hace más de treinta años, el IMCP, por medio de las Normas de Educación Profesional Continua (NEPC), requiere una actividad de aprendizaje permanente para el desarrollo profesional. En esta época de convergencia in-

ternacional, las NEPC están en congruencia con los fundamentos establecidos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) y con las Normas Internacionales de Formación para los Contadores Profesionales, establecidas en la IES 7 (International Education Standard), tomando en cuenta las características propias de aplicación en México.

De acuerdo con el artículo 12 del Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos, el certificado tiene una validez de cuatro (4) años, transcurridos los cuales debe ser refrendado. Para cumplir la NEPC, el contador público debe reunir un mínimo de puntos cada año calendario, según el sector profesional en que desempeñe su actividad. En todos los casos, la mayor cantidad de puntos está conformada por las horas de capacitación en temas relacionados con la profesión (IMCP, 2011).

6. Subsistema de prácticas contables

a. Prácticas de valoración

Las prácticas de valoración en Colombia tuvieron grandes cambios, ya que la Ley 1314 de 2009 implica la convergencia del modelo contable, lo que conlleva la utilización del criterio de valor razonable, pues en sus inicios en la Ley no estaba claro qué conjunto de estándares se iba a imponer en Colombia como modelo normativo; sin embargo, en 2012, producto de las recomendaciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se determinó establecer como marco normativo en Colombia los estándares de la International Accounting Standards Board, IASB (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, 5 de diciembre de 2012), así:

Tipo de entidades	Marco normativo en Colombia recomendado por el CTCP en 2012
Grupo 1	IFRS plena
Grupo 2	IFRS para Pymes
Grupo 3	Modelo de contabilidad simplificada

Tabla 4. Modelo normativo para Colombia por tipos de entidades

Fuente: elaboración propia a partir del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP (5 de diciembre de 2012)

De acuerdo con lo anterior se puede concluir que el cambio fundamental en los criterios de valoración para las entidades colombianas es que en la mayoría de los casos previamente se usaba el costo histórico, frente a un modelo IFRS, en el cual es relevante la utilización del valor razonable; ello trae como consecuencia la modificación de las bases fundamentales del modelo hacia la utilización de valor de merca-

do y otros criterios como el valor de uso, entre otros, con todas las restricciones que ello pueda tener.

Otro aspecto que presenta grandes cambios es el referente a las revelaciones, las cuales en IFRS son muy ambiciosas y se refieren a aspectos tanto cuantitativos como cualitativos, frente a un modelo anterior muy limitado en este sentido. Este cambio implica el reemplazo de las

cuentas de orden por revelaciones en notas a los estados financieros.

En México

Las normas de información financiera (NIF) de aplicación para todas las entidades constituidas en México, excepto las que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, están integradas de la siguiente manera (CINIF, 2013):

Serie A. Normas relativas al marco conceptual. Esta sección incluye normas que dictan los postulados básicos, las necesidades de los usuarios, las características cualitativas de los estados financieros y las definiciones básicas de valuación, presentación y revelación.

Serie B. Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto. Esta serie incluye normas específicas de elaboración del estado de resultado integral, flujo de efectivo, estados financieros consolidados o combinados e información financiera a fechas intermedias, entre otras.

Serie C. Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros. En esta sección se incluyen las normas de valuación o prácticas de valoración (Jarne, 1997) particulares a los renglones que conforman los reportes contables. Las prácticas de valoración existentes son las correspondientes a:

- Efectivo y equivalentes de efectivo
- Instrumentos financieros
- Cuentas por cobrar
- Inventarios
- Pagos anticipados
- Propiedades, planta y equipo
- Inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes
- Activos intangibles

- Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos
- Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura
- Capital contable
- Instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o de ambos
- Partes relacionadas
- Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición
- Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo

Serie D. Normas aplicables a los problemas de determinación de resultados. Las normas que conforman esta serie también incluyen prácticas de valuación y son concernientes a los siguientes temas:

- Beneficios a empleados
- Impuestos a la utilidad
- Arrendamientos
- Capitalización del resultado integral de financiamiento
- Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital
- Pagos basados en acciones

Serie E. Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores. En esta sección se integran las normas relacionadas con entidades de agricultura y entidades con propósitos no lucrativos con sus correspondientes prácticas de valoración.

Las prácticas de valoración que se encuentran en las Series C, D y E contemplan el reconocimiento, medición y valoración contable, y

las normas de presentación y revelación de todos los temas antes enlistados.

Como se mencionó anteriormente, las entidades públicas que cotizan en el mercado de valores, están obligadas a implementar las prácticas de valuación señaladas en las IFRS de la IASB desde 2012.

b. Prácticas de información

En Colombia, se tomarán las prácticas de información de IFRS, de modo que se exigen los cuatro estados financieros, de acuerdo con el IAS 1. Sin embargo, por requisito de algunas entidades de supervisión y control se exige información distinta, por ejemplo, para las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera se solicita información semestral. El cambio fundamental en este aspecto es que, previa la emisión de la Ley 1314 de 2009, el conjunto completo de estados financieros estaba compuesto por cinco estados financieros más las notas correspondientes, siendo la diferencia la presentación del estado de cambios en la situación financiera (fuentes y usos), con el objetivo de aplicar el costo-beneficio en la información.

Adicionalmente, un impacto importante es la estructura del Estado de Resultados con sus principales cambios:

- En IFRS se presenta como estado de resultados integral (incluye otro resultado integral).
- Se presenta por función o naturaleza, en Colombia era obligatorio presentar por función.
- No es explícita la distinción entre costo y gasto, mientras que en lo presentado por la normatividad anterior sí se daba.

- La clasificación de los ingresos y gastos no es de acuerdo a lo operacional y no operacional, sino por su continuidad.

Así mismo, en el estado de situación financiera se da la posibilidad de presentar las partidas no corrientes primero, de acuerdo con el criterio de solidez, lo cual en Colombia siempre se llevaba a cabo por el criterio de solidez, es decir: corriente - no corriente. El impacto mayor en la definición de los elementos de los estados financieros se refiere a activo, ya que en el modelo colombiano tiene gran relevancia la propiedad, mientras que en IFRS lo primordial es el control acompañado de los beneficios económicos futuros.

En México, al igual que la IAS 1, la NIF A-3 relativa a las necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros requiere a las entidades presentar la siguiente información financiera:

- El *balance general*, también llamado *estado de situación financiera* o *estado de posición financiera*.
- El *estado de resultados*, para entidades lucrativas o, en su caso, *estado de actividades*, para entidades con propósitos no lucrativos.
- El *estado de variaciones en el capital contable*.
- El *estado de flujos de efectivo*.
- Las *notas a los estados financieros* con el objeto de complementar los estados básicos con información relevante.

Debe presentarse, al menos anualmente, un juego completo de estados financieros básicos, incluyendo información comparativa. Cuando

la entidad cambie el cierre del período sobre el que informa y presente los estados financieros por un período contable superior o inferior a un año, debe informarse esta situación, además del período cubierto por los estados financieros, agregando:

- La razón para utilizar un período de duración inferior o superior a un año.
- El hecho de que los importes presentados no son totalmente comparables (CINIF, 2013).

7. Análisis de las diferencias y similitudes entre los países en estudio

Debido a las características propias de cada país del estudio y a las imperantes en el ámbito profesional contable, se identifican múltiples similitudes y diferencias en los diferentes subsistemas, que se resumen en la tabla 5.

Subsistema - características	Colombia	México
Subsistema regulador		
Naturaleza del organismo emisor	Público	Privado
Influencia en el proceso de elaboración	Cambiante, poca en los últimos cuatro años	Constante elaboración de normas
Entidades obligadas a usar IFRS	Dos grupos de entidades	Solo empresas que cotizan en bolsa
Usuarios de información contable	Dueños del capital, entidades regulatorias	Todo interesado en la información financiera
Proceso de elaboración	Participación colectiva e inflexible antes de la convergencia	Participación colectiva y flexible
Penalización por incumplimiento de normas contables	Sin definir	Sin definir
Subsistema de principios		
Existencia de principios contables básicos	Sí	Sí
Aplicación de la hipótesis “negocio en marcha”	Sí	Sí, como postulado básico
Aplicación del concepto “prudencia”	Sí	Sí, como juicio de aplicación
Principios contables en congruencia con el marco conceptual de la IASB	Sí	Sí
Subsistema profesional		
Existencia de asociaciones profesionales	Sí, Instituto Colombiano de Contadores Públicos	Sí, Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Existencia de exámenes para la obtención de la certificación profesional	No	Sí
Se requiere la renovación de la certificación	No	Sí
Existencia de un código de ética profesional	Sí	Sí
Membresía con organismos internacionales	Sí	Sí

Continúa

Subsistema - características	Colombia	México
Subsistema de formación		
Formación hasta obtener la graduación universitaria		Pública y privada
Sector al que pertenece la formación universitaria	Predominantemente privada	
Nivel de demanda de estudios universitaria	No disponible	3,2 millones de alumnos, de los cuales el 4% corresponde a contaduría
Adecuación de la educación contable a las demandas sociales	No disponible	Hay organismos que sugieren la adecuación de programas
Características del profesorado	Existen restricciones en la formación en maestrías y doctorados	No disponible
La contabilidad internacional en los planes de estudio	Sí, incluida en universidades de prestigio	Sí, incluida en universidades de prestigio
Nivel de colaboración entre la universidad y la empresa	No disponible	Sí, sugerida por organismos e incluida por algunas universidades
Formación posterior a la graduación	No disponible	Información no disponible, pero el IMCP fomenta la formación y la actualización continua
Preocupación por las empresas de la formación de sus nuevos empleados en el ámbito contable		
Desarrollo de la formación continuada	Existe en instituciones de educación superior y en agremiaciones	Existe y el IMCP le da seguimiento
Papel de las multinacionales de auditoría en la formación contable	Hay formación y actualización para su personal	Hay formación y actualización para su personal
Modelo de obtención de cualificación profesional	No existe modelo de certificación, excepto la tarjeta profesional, y no se exige examen	Existe y el IMCP es el encargado de evaluar y otorgar la certificación profesional
Subsistema de prácticas contables		
Prácticas de valoración		
Existencia de normas específicas de valoración para rubros importantes de los estados financieros	Sí	Sí
Prácticas de información		
Existencia de normas relativas con la presentación de información	Sí	Sí

Tabla 5. Diferencias y similitudes entre los países en estudio

Fuente: elaboración propia

En el subsistema regulador se destaca que los elementos del proceso son muy distintos en los dos países, partiendo de que el órgano emisor tiene naturaleza distinta, lo cual hace que el proceso sea más rígido para el caso colombiano, dado que el organismo es de naturaleza pública. Otro aspecto fundamental es que en México solo se empezaron a utilizar obligatoriamente las IFRS para las entidades que cotizan en bolsa; mientras que en Colombia se aplicará también para el denominado Grupo 2 (IFRS para Pymes), lo cual se presume tendrá mayor impacto sobre la información de las empresas. El hecho de que en México el organismo emisor de normas sea de índole privada, promueve la continua elaboración de normas locales que estén en convergencia con las IFRS para las empresas aún no obligadas a usar las internacionales.

En el subsistema de principios no hay cambios relevantes pues ambos países están en alta convergencia con el marco conceptual de la IASB (*framework*).

En el subsistema profesional, la principal diferencia es la exigencia de exámenes de profesionales en México, mientras que en Colombia no se ha presentado este tipo de requisito para ejercer la profesión, por lo que el impacto directo es en la calidad de la profesión, ya que no se requiere actualización obligatoria.

Con respecto al subsistema de formación, una característica fundamental en Colombia es la escasez de programas de maestría en contabilidad y la nula oferta de programas de doctorado en la disciplina, ya que esto tiene impacto en el perfil profesional e investigativo. Los contadores que tienen doctorado lo realizaron en el exterior o en una disciplina diferente, con

lo cual el avance en investigación aún es incipiente.

En el caso de México, se ha hecho un esfuerzo importante para generar un programa de estudio en contaduría con características mínimas que debe ofrecer toda institución de educación superior. La Asociación Nacional de Facultades y Escuelas en Contaduría y Administración y el IMCP han realizado este esfuerzo. Actualmente, ambos organismos están revisando las Normas Internacionales de Educación en Contaduría para su posible adopción.

En el subsistema de prácticas contables, se identificó que en ambos países hay normas tanto de valoración como de presentación de los informes financieros.

En resumen, las similitudes y diferencias en las características de ambos países nos permiten reconocer las diferentes estrategias que ambos países han decidido implementar. Aunque en ambos países la decisión de implementar las IFRS ha sido por parte del gobierno, las condiciones de México sugieren que la activa participación del ámbito privado (CINIF e IMCP) ha permitido una preparación anticipada a la estandarización que el ámbito internacional contable está requiriendo. Lo anterior se evidencia con los exámenes de certificación, la promoción de certificaciones internacionales, el uso de normas internacionales de auditoría y la convergencia a las IFRS y a las IES, todo ello promovido por el sector privado.

Conclusiones

El estudio de los subsistemas contables es muy amplio y su identificación en cada país es una

fuente de reflexión y evaluación de lo que en ellos se realiza. En este trabajo, se presentaron los resultados de un estudio documental que refleja los subsistemas identificados en Colombia y México, y las características que de acuerdo con Jarne (1997), se pueden encontrar en estos países.

El estudio implicó consultar diferentes fuentes de información, entre las que se destacan publicaciones en *journals* y estudios realizados por los organismos emisores de la normatividad contable en cada país y por las agrupaciones profesionales de contadores.

Un detonante de las diferencias identificadas entre los dos países de estudio, es el grado de influencia por parte del gobierno en el proceso de regulación contable. En el caso de Colombia, un importante propulsor y emisor de la regulación contable es de carácter público, mientras que en México es de carácter privado, sin dejar de tener la vigilancia de organismos gubernamentales. Se identificó que esta diferencia ha ocasionado que el proceso de emisión de normas contables entre ambos países sea muy distinto, así como la periodicidad para hacerlo y recientemente, la decisión de implementar las IFRS tanto en el aspecto de empresas obligadas, como el tiempo en el que fue tomada esa decisión.

En el subsistema de principios, se encontró un alto nivel de homogeneidad. Ambos países cuentan con principios contables básicos que están de conformidad con el marco conceptual de la IASB y se destaca el uso de conceptos como el de negocio en marcha y el de prudencia.

En referencia al subsistema profesional, un papel importante en la labor contable, lo desem-

peñan las asociaciones profesionales del gremio, cuyos principales agentes son el Instituto Colombiano de Contadores Públicos y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Esta similitud ha generado también la existencia de un código de ética profesional que rige la labor que desempeñan los contadores en sus respectivos países. Sin embargo, en este subsistema se encontraron como diferencias principales la evaluación necesaria para obtener una certificación o cualificación profesional, y la necesidad de su renovación de forma periódica, la cual existe en México pero no en Colombia.

En la formación contable de los dos países en estudio, se hace evidente la preocupación de incorporar el tema de contabilidad internacional en el currículo, aunque en Colombia es más reciente. El tema de educación profesional continua es evidente en ambos países con una oferta amplia; sin embargo, en Colombia no es obligatoria.

En las prácticas de valoración e información contable, se encuentra homologación ya que en ambos países se ha adoptado el modelo de IFRS, de tal forma que los criterios de medición y los requisitos de información requerida son los mismos; sin embargo, en Colombia existe la posibilidad de que algunos entes de vigilancia y control exijan información adicional.

Los sistemas contables incluyen muchos aspectos distintos, lo cual implica un nivel de complejidad bastante alto; este estudio es apenas un paso inicial para estudios posteriores que impliquen un desarrollo más a profundidad de los temas tratados apoyado con un análisis empírico.

En conclusión, es posible afirmar que la historia y las condiciones que han prevalecido en

los subsistemas contables de ambos países son un referente claro de las decisiones que toman los diferentes agentes involucrados y que sin duda se han manifestado de manera distinta en el tiempo, el alcance y la obligatoriedad de la convergencia contable en Colombia y México.

Referencias

- Alexander, David & Archer, Simon (1992). *The European Accounting Guide*. London: Academic Press.
- Álvarez-Gayou, Juan Luis (2003). *Cómo hacer investigación cualitativa*. Disponible en: <http://www.tecnoeduka.110mb.com/documentos/investiga/articulos/hacer%20investigacion%20-%20alvarez-gayou.pdf>
- American Accounting Association, AAA (1977). *Accounting Review, Supplement to Vol. 52*, American Accounting Association.
- Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, ANFECA (2011). Ponencia central: Hacia un espacio común de educación superior en las facultades y escuelas de negocios en México. Disponible en: http://www.anfeca.unam.mx/doctos/ponencias/2011/ponencia_central.swf
- Benston, George J.; Bromwich, Michael & Wagenhofer, Alfred (2006). Principles versus Ruled-Based Accounting Standards: the FASB's Standard Setting Strategy. *Abacus*, 42 (2), 165-188.
- Berri, Ana María; Gastaldi, Jorgelina; Ilundain, Lidia; Judais, Alberto; Marcolini, Silvina; Miletì, Mabel & Verón, Carmen (2002). Sistemas de Regulación contable: análisis comparativo de los sistemas argentino, mexicano, español, británico y alemán. *Séptimas Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística, noviembre de 2002*. Disponible en: <http://www.fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/mileti02.pdf>
- Bolsa de Valores de Colombia, BVC (s.f.). *Listado de emisores*. Disponible en: <http://www.bvc.com.co/pps/tibco/portalbvc/Home/Empresas/Listado+de+Emisores>
- Callao-Gastón, Susana & Jarne-Jarne, José Ignacio (1995). La información financiera en el contexto internacional: Análisis descriptivo. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, REFC*, 25 (85), 937-969. Disponible en: <http://www.aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0367>
- Calvo-Villada, Aída Patricia (2007). Sociología de la profesión contable en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 77-92. Disponible en: <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/2122/1732>
- Cano-Morales, Abel María (2009). Las normas internacionales en la contabilidad y la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009 en el contexto contable colombiano. *Observatorio de Economía Latinoamericana*, 121. Disponible en: <http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/co/09/amcm.htm>
- Cañibano, Leandro & Mora, Araceli (1999). Variables explicativas de los sistemas de regulación contable: influencia de la profesión en los países de la Unión Europea. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, REFC*, 28 (100, número extraordinario),

- 291-326. Disponible en: <http://aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0225>
- Cañibano, Leandro; Tua-Pereda, Jorge & López, José Luis (1985). Naturaleza y filosofía de los principios contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, REFC, 15 (47)*, 293-355. Disponible en: <http://www.aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0693>
- Cardona-Arteaga John & Zapata-Monsalve, Miguel Ángel (2005). *Educación contable: Antecedente, actualidad y prospectiva*. Universidad de Antioquia, Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública, ASFACOP.
- Colegio de Contadores Públicos de México, CCPM (2009). *Normas de formación para profesionales en contaduría, Anexo 1*. Disponible en: <http://www.ccpm.org.mx/avisos/AnexoFolio12.pdf>
- Colombia (1993). Decreto 2649 de 1993, por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. *Diario Oficial, 41.156*, 29 de diciembre de 1993. Disponible en: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863>
- Colombia (1990). Ley 43 de 1990, por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial, 39.602*, 13 de diciembre de 1990. Disponible en: http://juriscol.banrep.gov.co/contenidos.dll/Normas/Leyes/1990/ley_43_1990
- Colombia (2009). Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. *Diario Oficial, 47.409*, 13 de julio de 2009. Disponible en: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley_1314_2009.html
- Comisión Nacional Bancaria y de Valores, CNBV (2012). *Disposiciones de carácter general aplicables a las emisoras de valores y a otros participantes del mercado de valores*. Disponible en: http://bmv.com.mx/wb3/work/sites/BMV/resources/PDFContent/2007/Circular_Unica_de_Emisoras_Actualizada_al_16_de_febrero_de_2012.pdf
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, CINIF (2013). *Normas de Información Financiera (NIF)*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP (5 de diciembre de 2012). *Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales*. Disponible en: http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Direccionamiento%20dic%20de%202012%20_0.pdf
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP (16 de octubre de 2012). *Documento de Sustentación de la Propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia*.

- Grupo 1. Disponible en: <http://ctcp.gov.co/sites/default/files/Dto%20Propuesta%20Ministerios.pdf>
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP (25 de septiembre de 2012). *Proyecto de Norma de Información Financiera para Microempresas*. Disponible en: <http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/PROYECTO%20DE%20NORMA%20PARA%20LA%20MICROEMPRESA.pdf>
- Costa, Richard C. da; Bourgeois, Jacques C. & Lawson, William M. (1978). A Classification of International Financial Accounting Practices. *International Journal of Accounting*, 13 (2), 73-85.
- Cuéllar, Nicolás; Cano, Norma; Olivares, Juan; Puga, Carlos & Gárate, Luis Eugenio de (2008). Diagnóstico del modelo pedagógico de las escuelas de negocios. *Ponencia Central XLIX Asamblea Nacional de la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, ANFECA*. Disponible en: <http://www.anfece.unam.mx/doctos/ponencias/2008/D.swf>
- Dirección General de Educación Superior Universitaria, DGESU, México (s.f.). *Matrícula escolarizada en programas de licenciatura por área*. Disponible en: <http://www.dgesu.ses.sep.gob.mx/Principal/subdirecciones/matricula/licpob.aspx>
- Doupnik, Timothy S. & Salter, Stephen B. (1993). An Empirical Test of a Judgmental International Classification of Financial Reporting. *Journal of International Business Studies*, 24, 41-60.
- Frank, Werner G. (1979). An Empirical Analysis of International Accounting Principles. *Journal of Accounting Research*, 17 (2), 593-605.
- Gabás-Trigo, Francisco (1991). *El marco conceptual de la contabilidad financiera*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- García, Nohora & Sierra-González, Ernesto María (2012). Un análisis de la reforma contable en Colombia. *Revista Internacional de Contabilidad & Auditoría*, 51, 39-54. Disponible en: http://legal.legis.com.co/frmMainContainer.aspx?path=rcontador/rcontador_c5bd6b34ff48000ee0430a010151000e
- García-Benau, María Antonia & Gandía-Cabedo, Juan Luis (1998). Análisis del grado de armonización europeo basado en los sistemas contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, REFC*, 27 (97), 951-978. Disponible en: <http://www.aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0274>
- García-Benau, María Antonia; Laínez-Gadea, José Antonio & Monterrey-Mayoral, Juan (1995). La investigación en contabilidad internacional: una visión panorámica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, REFC*, 24 (83), 337-363. Disponible en: <http://aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0390>
- García-Benau, María Antonia & Garrido-Millares, Pascual (1995). Los sistemas contables y la armonización Europea. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, REFC*, 25 (85), 991-1013. Disponible en: <http://www.aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0369>

- García-Bojorges, Elsa Beatriz (2012). Semana IASB en México. *Revista Veritas*, 1689, 20. Disponible en: <http://ols.uas.mx/fen/facultad/veritas/Veritas-mayo12.pdf>
- García-Suárez, José Luis (1992). *Los principios contables en un entorno de regulación*. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Oviedo, 58. http://econo.uniovi.es/c/document_library/get_file?uuid=13900dd7-0ce0-4ee0-8a5f-125a5708b56b&groupId=746637
- Gómez-Villegas, Mauricio (2009). Los informes contables externos y la legitimidad organizacional con el entorno: estudio de un caso en Colombia. *Innovar*, 19 (34), 147-166. <http://www.scielo.org.co/pdf/inno/v19n34/v19n34a11.pdf>
- Gonzalo-Angulo, José Antonio & Garvey, Anne Marie (2007). Ética y enseñanza de la contabilidad (una propuesta de discusión). *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 11-42. Disponible en: <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/2120/1730>
- Gracia, Édgar (2002). Estado actual de la educación contable en Colombia. En *Del hacer al saber. Realidades y perspectivas de la educación contable en Colombia*, vol. 1, 85-111. Popayán: Centro Colombiano de Investigación Contable C-Cinco, Universidad del Cauca.
- Instituto Mexicano de Auditores Internos, A.C., IMAI (2013). <http://www.imai.org.mx/>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP (2009). *Normas de formación para profesionales en contaduría*. Disponible en: <http://www.ccpm.org.mx/avisos/AnexoFolio12.pdf>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP (2010). *Estatutos y sus reglamentos*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP. Disponible en: <http://imcp.org.mx/estatutos>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP (2011). *Norma de educación profesional continua, NEPC*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP. Disponible en: http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/02/Norma_de_Educacion_Profesional_Continua_para_2011_Modificaciones.pdf
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP (2013). <http://www.imcp.org.mx/>
- International Accounting Standards Board, IASB (09 de 2010). *El marco conceptual para la información financiera*. Versión de 2012 disponible en: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Marco%20Conceptual.pdf>
- Jarne-Jarne, José Ignacio (1997). *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- Laínez-Gadea, José Antonio & Jarne-Jarne, José Ignacio (1999). El entorno como variante discriminante en la diferenciación internacional de sistemas contables. *Revista de Contabilidad*, 2 (3), 73-101. Disponible en: <http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=44>
- Laínez-Gadea, José Antonio (coord.); Callao-Gastón, Susana; Gandía-Cabedo, Juan Luis; García-Benau, María Antonia; Jarne-Jarne, José Ignacio & Monterrey-Mayoral, Juan

- (2001). *Manual de contabilidad internacional*. Madrid: Pirámide.
- Mejía-Soto, Eutimio; Montes-Salazar, Carlos Alberto & Montilla-Galvis, Ómar de Jesús (2006). *Contaduría internacional*. Bogotá: ECOE.
- Mejía-Soto, Eutimio; Montes-Salazar, Carlos Alberto & Montilla-Galvis, Ómar de Jesús (2008). Fundamentos teóricos del modelo contable común para las pymes de América Latina: una alternativa a la regulación contable internacional IASB. *Estudios Gerenciales, ICESI*, 24 (107), 59-86. Disponible en: http://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/265
- Ministerio de Educación Nacional, Colombia (s.f.). *Sistema Nacional de Información de la Educación Superior, SNIES. Programas profesionales de contaduría*. Disponible en: <http://snies.mineducacion.gov.co/consultasnies/programa/buscar.jsp?control=0.4908662179689257>
- Montilla-Galvis, Ómar de Jesús; Mejía-Soto, Eutimio & Díaz-Cruz, María Constanza (2006). *Horizontes contables: a propósito de la estandarización internacional*. Cali: Universidad Libre de Colombia.
- Montoya del Corte, Javier & Farías-Martínez, Gabriela María (2010). Desarrollo de habilidades profesionales en estudiantes de auditoría de cuentas: evaluación de una experiencia entre universidades de España y México. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, REFC*, 39 (147), 551-574. Disponible en: http://www.aeca.es/pub/refc/prestesis/Nota_147_Montoya_Farias.pdf
- Morales, Fernando & Jarne, José Ignacio (2006). Clasificación internacional de los sistemas contables de Argentina, Brasil y Chile. *Panorama Socioeconómico*, 24 (32), 90-95. Disponible en: <http://www.panorama.utalca.cl/dentro/2006-jul/articulo9.pdf>
- Mueller, Gerhard G. (1967). *International Accounting*, Part I. New York: Macmillan.
- Mueller, Gerhard G. (1968). Accounting Principles Generally Accepted in the US versus those Generally Accepted Elsewhere. *International Journal of Accounting, Education and Research*, 3 (2), 91-103.
- Nair, R. D. & Frank, Werner G. (1980). The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications. *Accounting Review*, 55 (3), 426-450.
- Nelson, Mark W. (2003). Behavioral Evidence on the Effects of Principles and Rules-Based Standards. *Accounting Horizons*, 17 (1), 91-104.
- Nobes, Christopher (1981). An Empirical Analysis of International Accounting Principles - A Comment. *Journal of Accounting Research*, 19 (1), 268-270.
- Nobes, Christopher (1987). The Pre-Pacioli Indian Double-Entry System of Bookkeeping - A Comment. *Abacus*, 23 (2), 182-184.
- Nobes, Christopher (2006). The Survival of International Differences under IFRS: towards a Research Agenda. *Accounting and Business Research*, 36 (3), 233-245.
- Penno, Mark C. (2008). Rules and Accounting: Vagueness in Conceptual Frameworks. *Accounting Horizons*, 22 (3), 339-351.

- Ramos-Puig, Gonzalo (2001). La nueva arquitectura financiera internacional. *Boletín Económico de ICE, Información Comercial Española*, 2686, 19-38. Disponible en: http://biblioteca.hegoa.ehu.es/system/ebooks/10153/original/Nueva_arquitectura_financiera_intenacional.pdf
- Reyes, Guillermo & Roa, Natalia (2010). Internacionalización de la contabilidad. @ *puntas Cont@bles - Universidad Externado de Colombia*, 10, 87-110. Disponible en: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php?journal=contad&page=article&op=view&path%5B%5D=1334&path%5B%5D=1269>
- Rodríguez-Cuéllar, Patricia (s.f.). *Contabilidad internacional*. Disponible en: http://www.panorama.otalca.cl/dentro/sdd/conta_inter.pdf
- Rueda-Delgado, Gabriel (2004). Descripción de las diferencias de la contabilidad financiera colombiana que pueden dificultar la plena convergencia con los estándares internacionales. *Revista Cuadernos de Contabilidad*, 4 (19), 53-66. Disponible en: http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol4_n_19/vol4_19_3.pdf
- Sandoval, Sandra Julieth (2008). *Análisis de las normas internacionales de información financiera y su incidencia sobre la formación de contadores públicos desde el punto de vista de la experiencia española*. Disponible en: http://bibliotecadigital.usbcali.edu.co/jspui/bitstream/10819/1008/1/Analisis_normas_Internacionales_Sandoval_2008.pdf
- Secretaría de Educación Pública, SEP, México (2012). *Sistema Educativo de los Estados Unidos Mexicanos, principales cifras, ciclo escolar 2011-2012*. Disponible en: http://www.sep.gob.mx/work/models/sep1/Resource/1899/2/images/principales_cifras_2011_2012.pdf
- Seidler, Lee J. (1967). International Accounting – the Ultimate Theory Course. *Accounting Review*, 42 (4), 775-781.
- Superintendencia de Sociedades, Colombia (9 de enero de 2013). *Circular Externa 115*. Disponible en: http://www.supersociedades.gov.co/web/Ntrabajo/Convergencia_NIC-NIIF/Circular_Externa_115-001_De_2013.pdf
- Toscano-Moctezuma, Juan Alfonso (2011). *Análisis del mercado de servicios de auditoría en México*. Colección textos Universitarios, serie investigación. México: Universidad Autónoma de Ciudad Juárez. Disponible en: <http://www.uacj.mx/difusion/publicaciones/Documents/Enero%202012/2.%20An%C3%A1lisis%20mercado%20servicios%20auditor%C3%ADa.pdf>
- Tua-Pereda, Jorge (1985). Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, REFC*, 15 (46), 25-56. Disponible en: dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/43874.pdf
- Vásquez-Quevedo, Noemí; Carril-Márquez, Mariana Andrea & Pascual-García, María (2013). Convergencia y adopción de NIIF en Latinoamérica: un análisis de afinidad. *Revista Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable*, 38 [en edición].
- Waterhouse (1973). *Accounting Principles and Reporting Practices: A Survey in 38 Countries*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW.

Waterhouse (1975). *Accounting Principles and Reporting Practices: A Survey in 46 Countries*. London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW.

Waterhouse (1979). *International Survey of Accounting Principles and Reporting Practices*. London: Butterworth.

Werbin, Eliana & Quadro, Martín (2010). El entorno y el desarrollo de la regulación contable. *Contabilidad y Decisiones*, 2, 27-43. Disponible en: <http://bibdigital.uccor.edu.ar/ojs/index.php/Prueba4/article/view/339/227>

Zamorano, Enrique (s.f.). *La educación del contador público en un entorno global*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Disponible en: <http://imcp.org.mx/areas-de-conocimiento/etica/permitanme-hacer-especial-enfasis-en-dos-retos-que-la-profesion-contable-tiene-que-afrontar-y-que-las-universidades-deberian-considerar-en-sus-planes-y-programas-de-estudio-para-la-formacion-del-conta#.UkBQYtIyIm8>

Zorio-Grima, Ana; García Benau, María Antonia & Pucheta-Martínez, María Consuelo (2004). Calidad, un nuevo concepto clave. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, REFC, 33 (12), 313-347. Disponible en: dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1043193.pdf

Bibliografía consultada

Elizondo-López, Arturo (2002). *Metodología de la investigación contable*. México: International Thomson Editores.

Molina-Sánchez, Horacio & Tua-Pereda, Jorge (2010). Reglas versus principios contables ¿son modelos incompatibles? *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, REFC, 39 (146), 259-287. Disponible en: aeca.es/pub/refc/acceso.php?id=1107

Sanz-Santolaria, Carlos Javier (1996). La contabilidad internacional: sistemas contables comparados. *Acciones e Investigaciones Sociales*, 4, 107-123. Disponible en: dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/170199.pdf

- Fecha de recepción: 5 de junio de 2013
- Fecha de aceptación: 3 de septiembre de 2013

Para citar este artículo

Patiño-Jacinto, Ruth Alejandra & Vásquez-Quevedo, Noemí (2013). Las características de los subsistemas contables de Colombia y México ante la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera [número especial: Cuatro años de convergencia contable: resultados, transformaciones y retos]. *Cuadernos de Contabilidad*, 14 (36), 1009-1043.